

個別資本説における経営学と会計学：対照的な'対象規定'（野尻秀之教授退職記念号）

著者	川端 久夫
雑誌名	熊本学園商学論集
巻	19
号	2
ページ	51-69
発行年	2015-03-27
URL	http://id.nii.ac.jp/1113/00000610/

〈研究ノート〉

個別資本説における経営学と会計学 —対照的な‘対象規定’—

川 端 久 夫

目次

はじめに

I. 会計学の対象 (1) —方法の学

1. 畠中福一 2. 蜷川虎三

II. 会計学の対象 (2) —実践の学

1. 宮上一男 2. 馬場克三の新規定

III. 会計の主体と対象

1. 方法と実証の統一

2. ‘論理的主体’

3. 資本と会計の同一性

おわりに

はじめに

馬場克三は経営学の対象を個別資本の運動（の法則的・実態的解明）に見出す「個別資本説」の主唱者として知られている。馬場はまた高名な会計学者であり、会計学の対象を会計（という行為）を導いている方法（≡技術）だと規定している。——会計という行為の原型は個別資本循環過程の記録・計算、それに基づく過程の統制と観念的総括、つまり個別資本運動の一部分である。したがって会計学は経営学の一部であり、その対象といえは、会計行為の方法だけでなく、その実践を含む全体だとするのが当然だと思われるのに、敢て実践を除いて方法のみに限るのは何故か、筋が通らないではないか、と筆者は多年思いつつ、会計学音痴の故に判断停止してきた。本稿は、この問題について音痴は音痴なりに納得のいく解決を求めてのモノローグ——として書き始めたのだが、結果的にはむしろ、主として田中章義の著作に導かれてのランダムな読書ノートとなってしまった。

I. 会計学の対象—方法の学

馬場の個別資本説は、創始者中西寅雄のそれが個別資本の抽象的把握にとどまっていることを批判し、具体的把握をめざした（個別資本の）5段階規定と意識性の強調によって知られている。意識性とは、個別資本運動の現象次元、担手の意識の層に現われる諸形態を把握する、という趣旨であり、個々の担手が実践する経営諸技術（その理論的根拠、実践手順、有効性や随伴の結果等々）の把握（認識と評価）を含んでいる。会計方法も経営技術の一種だから当然含まれる。——このように経営学の側には何の障害もない。会計学の側に独自の対象規定を要する理由があるに違いない。

1. 畠中福一

会計方法という対象規定は、批判会計学の2人の開拓者、畠中福一・蜷川虎三が共に採用したものである。ただし、畠中の‘方法’説は看板に偽りがあった。「凡そ理論は実践、即ち現実から生れ、更に実践へ復帰する」という出発点において既に実践と現実を等値する不正確な表現があるが、叙述がすすむにつれて「理論は一定の実践的要求に基づき、具体的現実から生成する」という風に‘現実’側に重心が移ってゆき、「理論簿記学（≡端初的会計学）は一定の具体的現実関係を出発点となし、之より抽象によって簿記理論を形成する」との主張に到る。

具体的現実関係とは社会関係としての資本循環過程を指しており、このままでは経済学と区別し難い。そこで「理論簿記学は……利潤の発見という実践的要求に基づいて……具体的社会関係たる資本の循環過程を把握する方法を形成せんとするものである」という特殊規定を与えて一応は区別するものの、結局のところ「理論簿記学は資本循環過程を其の研究対象とする」ことに帰着してしまう。利潤の発見という‘実践的要求’は、資本循環の担手が行なう記録計算（という実践）によってでなく、資本循環過程そのものの分析によって達成される、という一種のすり替りを畠中理論は抱えていた。（馬場・著作集Ⅲ 173～5）

2. 蜷川虎三

（1）蜷川の本職は社会科学としての統計学であり、さまざまな社会集団が集団として有っている性質（集団性）を数量的に研究することを統計学の課題だとした。大量観察＝統計調査によって統計を作成し、それを確率論を基礎原理とする観察・操作によって解析し、種々の集団性を析出する——蜷川は統計調査と統計解析を総合して統計方法と名づけ、統計学の

対象と規定した。

蜷川はヒョんな事情から会計学の授業を担当することになり、1931年、最初の方法論文「会計学の性質について」を発表した。その中で会計学の対象を会計方法と規定したのは、統計学のテーゼを会計学に持ちこんだのだというのが‘常識的な見方’だそうである。しかし、直弟子である岡部利良によれば、蜷川統計学と蜷川会計学とは全く無関係——従来の会計学は何を研究してきたかを追跡していくと「歴史的に、会計の方法を研究している、そういうことが一番根拠になって」打ち出されたものだ、という。(岡部 1985:70) 蜷川が「会計学研究に立ち入ることになったのは、経営統計論の研究を介してであり、彼は統計学の研究では経営統計論をその主要な一研究領域としていたが……経営統計の作成上資料として特に重要なものは会計記録である。会計記録に関する問題については会計学の研究に俟たねばならない。」(吉村 1982:69～70)といわれているが、遡ってなぜ経営統計論を主要研究領域の1つとしたかといえ、蜷川にはもともと経営学への関心がすこぶる旺盛だった、という事情がある。

(2) 蜷川は前記論文が掲載された雑誌の同年同月号に‘Economic Engineering’ (筆名・吉田京一)と題するエッセイを寄稿し、当時の大学・専門学校におけるとりわけ法律・経済関係の研究・教育が観念的な理論を振り回すだけで何の役にも立っていないことを痛烈に批判した。「此の資本主義社会の機構が複雑になればなる程、経済的活動は技術的にならざるを得ない。……経済社会の各方面に於いて要求するのは、農業工業等の技術者と共にかかる経済の技術者ではあるまいか。」(蜷川 1931b:11)そして技術者に必要な学問とは即ちEconomic Engineering、訳せば‘経済技術即ち経営学’である。そこで「従来の経済学の諸部門を何れも理論的部分と、経営学部分とに分って……Economic Engineeringの方面を大いに展開」すべきであり、その為には「架空の理論は禁物……寧ろ現実の社会における調査と研究並に其の方法の研究こそ重要であり、また之を、何等かの形式に於いて実習することが必要である。」(全 113～4)

翌年1月、蜷川は「経営学素描——経営学の性質規定に関する私見——」を発表した。「学問の性質は、其の内容たる知識の性質と之を組織する実践的立場とによって規定される。」(蜷川 1932:30) 経済学は‘社会的生産’の立場から一般的全体的な経済関係に関する知識を体系化しているが、「資本家或は企業経営者から見れば、夫等の規定がなほ一般的に過ぎ……利潤獲得のための基礎的認識としては不充分である。」彼らの目的は利潤の獲得、「必要とするのはこれが実現のための経営の方法であり、而して経営方法を規定する経済理論である。」このような知識に対する要求が自ら研究を促し、学問として組織するに至らしめたが、

未だ歴史が浅く複雑多岐なる知識が混入して秩序を欠いている。しかし「此の学問の発展の性質より見て、利潤獲得なる実践活動を規定する知識と、此の規定を規定する所の社会の経済関係の理論とに分化すべきことは、此の二つの知識の内容性質の異なる所より明らかである。」——前者を経営学、後者を経営経済学といえよのだが、いまは未分化一体の《（広義の）経営学》が《経営経済学》或いは《経営学》と呼ばれている訳だ。（全33）^{注1）}

以上、蜷川の‘経営学素描’は比類なく明快であり、かつ全く正しかった——こと、今や明らかである。経営学が経営技術＝経営方法の学だとすれば会計方法の学が経営学の一部分であることも当然——経営学全体は利潤獲得の活動全体を対象とし、その中の会計学は獲得活動の記録計算を通して結果を確定するのである。

蜷川の枠組に照らせば、中西寅雄『経営経済学』は多分に経営（技術）学的内容を含む〈広義の経営学〉を、技術を排除した純理論科学に仮装するという不条理なもの、ドイツ経営経済学の異端児 W・リーガーに便乗した冒険的主張であった。マルクス経済学の眼で内外経営学界の百家争鳴を虚心に凝視すれば、自ずと蜷川判定の線に落ち着く筈——馬場の選択は多分に中西の颯爽たる立論に幻惑されたものであろう。その結果、馬場は経営学は理論、会計学は方法＝技術という不条理を抱え込み、その調整に苦しむことになった。

（3）蜷川にとって経営学は所詮‘関心対象’にすぎず、会計学は副業であって、1931～37の6年間に発表された12篇の論文も、1年分の授業で取扱可能な範囲内の基本的な問題について基本的見解を述べたにすぎない。従って（岡部の解説に従えば）多くの会計学上の重要問題が取り扱われず、（授業上の便宜にかまけての？）不用意ないし筋の通らない説明も幾つか含まれているというが、上記の事情を考えれば欠陥というには当たらない。すべて継承者たちの研鑽に俟つべきものといえよう。

馬場を含む多くの継承者は会計方法洗練の鍵を記録計算の対象である利潤獲得過程＝個別資本循環過程（の構造ないしそれに内在する論理）の可及的に精深な把握に求めたので、個別資本循環説とよばれるようになった。この研究姿勢からは、会計主体（経営者・会計実務担当者）が恣意的または意図的に獲得利潤額の不正確（過大・過小）な表示（に帰結するような処理）を行なうこと（例えば固定資産の過大償却）は好個の批判対象となる。この‘個別資本循環の正確な認識に基づく理論に違反する’という批判スタイルは、状況によっては正に肯綮に当たる有効性をもつが、現代資本制企業の利潤獲得過程は貪欲かつ酷薄であって、そうしたオーソドックスな批判の効果を押し流してしまう。——より徹底的・戦闘的な批判（を放ちうる会計学）の構築が声高く求められるようになった。

ここに来て、蜷川が会計の方法のみを研究対象と規定し、‘それとして実際に行われてい

るもの’、即ち会計実践ないし会計実務を対象に含ましていないことが、授業範囲の制約上やむを得ないものとして許容し得ない欠陥として強く批判されねばならなくなる。(岡部 1981:146 ~ 7)

II. 会計学の対象——実証の学

方法は自ら発生・発展するものではない。それは実践＝行為の経験（結果の反省）から生れ、その繰返しによって発展あるいは変容していく。——生産設備（の価値移転）の特性に即して減価償却という会計方法が生れた。設備更新までの間に累積した償却基金の一部を設備増設資金に転用する、という利潤獲得実践（とそれに見合う会計方法）が一般化していく。また、たとえば小規模企業で利益の殆どが企業主の生計に費やされているとすれば、業績不振で赤字の場合、その期の償却を行わずに利益を計上するのが手取り早い便法である。逆に大幅黒字ならば何期分かを一挙に償却（という形で利益を留保）するのが堅実な経営・会計方法と考えられる。遂には、巨額の設備資産でも購入後すみやかに償却して B / S には名目だけの評価額を表示するに至る。前出の岡部はこれを会計の収奪的機能——特殊な資本蓄積機能と呼んでいる。(岡部 1981:147)

他方、償却の対象となる固定資本の概念が際限なく拡張していく。——有形無形を問わず、まとまった額の資本支出で、複数営業期にわたって分割回収するのが適当だと考えられるものは全て減価償却の対象とされる。遂には‘Depletion’（減耗控除）のように、鉱山会社が稼働中の鉱石の埋蔵量を時価評価し、その年々の採掘減耗に応じて償却を認めよう、という主張に至る。現実に資本支出された採鉱・開発費あるいは購買された鉱業権の償却とは別に、只の自然物である埋蔵鉱石を‘涸渇性資産’として償却すれば、涸渇後に稼行すべき新たな鉱山の開発ないし購買に充当すべき資金を確保できる。——そのような会計方法が 19 世紀後半以後、イギリス・アメリカで長きにわたり問題とされ、実践されもしていたのである。(馬場Ⅳ 62 ~ 74) ここまでくると、(税金や配当支払の節約を含めての) 際限なき資本蓄積の手段として機能した、と云わざるをえない。——そこで会計機能のこの側面に焦点を絞った地点から出発して、次第に視野を拡げ、会計学の重点的対象領域を（個々の企業でなく）広く国家・国民経済との交錯関係に見出す、という考え方が生じ、次第に有力となった。

1. 宮上一男

(1) この潮流を牽引した論者の 1 人、宮上一男は、当初、会計学の学問的性格を「会計経済学」と設定し、‘資本循環公式’を簿記にあてはめて説明していたが、‘経済学の周知の成

果を無理に生き写してくる’ 空しさを覚え、会計の具体的な問題に取り組む「会計経済史」に新生面を求めた。しかし、この研究も「会計の歴史を会計学の理論的文献で追求するという不安ともどかしさ」や「経済に会計をあてはめるやり方の無理」が拭いきれず、例えば「経済上の操業度と会計上の操業度との概念内容の相違」をどう処理したらよいか、途方に暮れた、と云う。（宮上 1973:84～5）

そこで、会計の経済学的研究というアカデミックな関心を克服して‘会計が現実を生起している経営自体の中で掌握’しようと発想し、「経営分析」へ研究重点を転換した。——具体的諸条件のもとで経営のもつ諸矛盾を解明すれば、経営を機構的動態として把むことができ、その中で会計がどのように機能しているかが浮彫になるだろう。ところが、経営とその支配機構の実態がある程度判明したとしても、その会計的側面はといえ、各種報告書の類が矛盾分析に利用されるだけで、会計的な内容にふさわしい研究成果は出てこない。企業の利潤と剰余価値率の計算がややこれに当たるかと思われたが、これらの計算はもともと公表された財務諸表に依拠したもので現実の利潤でも剰余価値でもない。「経営のなかで進行しているとおもわれる会計現象、つまり有価証券報告書等に計上されてゆく過程そのもの」を追求したことにはならない。——こうして‘会計された結果’の利用ではなく‘会計そのものの追求’が必要だ、という心証が得られた。

（2）この地点に立って、宮上は「毎決算期の新聞報道における‘計上利益’と‘実質利益’とに関わる事柄」、いわゆる‘粉飾’が「会計そのものの内容に関する現象であること、これこそ会計現象研究の重要な端緒ではなくとも当面の研究上の出発点となりうることに気づいた。——会計制度上の表現に即した減価償却や引当金などの問題に取り組み始め、‘研究テーマと世上の会計問題とが合致’し始めたのである。（全 87～8 傍点は筆者）

会計それ自体への取組みが進むにつれ、次なる課題として「一方では、企業資本の循環過程（現実の採算現象）という経済現象と会計との関連、他方では税、配当、公共料金等々の経済現象と会計との関連」の分析が浮上してきた。それは‘資本の会計’という、いわば現象面の課題ではなく、‘資本主義の会計’という本質次元の課題、全社会・経済現象という広い視野の中に位置づけることで、会計成立の法則性を明らかにすることである。（全 88）

（3）会計は種々な場面に様々な形態で姿を表わすが、一言でいえば‘特定の表現形式（B／S など）をもった公表制度であり、目的奉仕的手段である。まず、配当・税などが会計数値とくに計上利益によって決定され、原価計算が公共料金決定の基礎となる。賃金交渉でも会計資料が用いられる。会計数値なしには何もきまらない。——他方、逆の関連も考える必要がある。配当や税の方が先にきまっていて、それに見合うように利益が計上されているの

ではないか？

配当・税・公共料金などは客観的法則の作用によってきまる経済現象であり、会計数値のような記録によってきまる現象ではない。客観的経済法則こそ内容的実質的決定要因であり、会計がなくても配当、税、公共料金は存立しうる。にもかかわらず、会計上の計上利益に依拠して決定される、いわばそのように偽装する（そのように制度的に手続きされているのだと主張する）——これが会計の役割である。

そんなことが何故必要なのか——配当や税が実質的内容のみでは成立し得ず、形式的手段によって媒介されねばならぬからだ。形式（会計）によって内容（配当）が決定されるかのような‘外貌’は内容を‘合理化’するためであり、内容の合理性が内容そのものによってでなく形式的手段によって主張されるのである。これはあくまで作弄的・制度的なもので事物そのものの現象ではない。既に存立するものの合理化のための形式として会計的作業が要求され、「配当は、かくて会計を使って成立する」のである。（全 92）

こうして宮上理論では内部会計（配当などの合理化手段となる会計数値を作成する記録計算行為）は会計学の研究領域の重点から去り、外部に公表される会計のみが対象であるかのような様相を呈する。この公表会計の「絶対化から‘会計とは……論理化され、概念化された粉飾である’という喝破が出てくる。まさに喝破であって理論とはいえない」という馬場克三の評言は誇張ではない。（馬場Ⅲ .183）

（4）宮上の主張に応える馬場の対案を検討するに先立って、以上に略記した限りでの宮上理論に対する、筆者の推察を交えた感想を述べておく。

当初宮上は、会計学の対象は会計方法だと考え、会計行為は個別資本循環過程の記録・計算・観念的総括であるから、当然経営経済学の一部だと考えた。会計の経済理論的→歴史的→経営分析的という研究重点領域の変遷は、おなじ経済学的研究の抽象的次元から具体的次元への上向過程に他ならない。

会計行為は個別資本運動の（ある意味で最も）重要ではあるがごく一部にすぎず、従って経営経済学に占める比重も限られたものとなる。宮上の‘不安ともどかしさ’の源はここに在った。視野を拡げて社会的総資本の再生産と流通のなかで個別資本が行なう会計行動の意義を問えば、記録計算の結果を総括した文書≡公表会計（の機能）が焦点に浮上してくる。わけても粉飾（計上利益と実質利益のくいちがい）の問題が利害関係者（株主・債権者・取引先）の関心重点→世上の会計問題として宮川の眼に飛び込んできた。

年々歳々、人は変われど花は変らぬ会計問題がくりかえし上演される中で、問題の準解決事例が積み重なって慣行となり、公的・法的な規制・干渉も累積して全社会的規範となる。

上部構造を含む（というよりは寧ろそれに主導されて）様々の集団の利害を一面厳格・一面奔放に制約・支援する会計方法の体系が整備され、国民的・国際的な資本制企業の活動（の記録計算、公表、隠蔽）に影響を及ぼしている。——資本の会計でなく資本主義の会計こそが会計学の対象である、という宮川の言は全く正しい。

この正しさを強調する余り、内部会計の無視、公表会計の絶対化とも云える発言が飛び出したが、これは単なる失言とみなせば足りる。しかし、配当・税などは客観的経済法則によってきまり、会計はそれを合理化（正しくは正当化というべきだろう）するだけだ、という主張を失言として見過ごすことはできない。

1) ここで宮川は内部会計を（修辞にとどまらず論理として実質的に）完全に無視してしまった。——個々の企業の循環的営利活動、その連鎖合いが形成する社会的総資本の再生産、その全過程の1コマ毎に、記録・計算・観念的総括が行われている。会計実践なしに経済過程は1歩も進みはしないのである。

2) 剰余価値という本質から出発して、超過利潤、独占利潤、投機利潤あたりまで上昇してもまだ姿は見えない。はじめて顔を出すのは公表会計にいう計上利益としてである。独占的大企業の場合、利益の大部分は隠蔽されてごく一部分のみ計上されるだけだとしても、配当・税などの算定基準たりうるのは形式的にも実質的にも計上利益のみである。実質利益をどこまで隠蔽・粉飾するか、できるか一個々の企業の裁量範囲は種々の公的規制・業界常識・利害者の動向等に制約され、企業独自の経営政策が存分に貫かれるわけではない。

3) 配当や税が予め凡そ決っていて、それに合わせて利益が計上されることもあり得るが、そうした匙加減には自ら限度があろう。まして客観的経済法則が直接に配当・税をきめる筈はない。配当・税と計上利益とは、おなじ現象次元で相互に影響し合う関係であり、本質が現象を規定するような関係ではない。

4) 独占的大企業は際限なく高率・高額の利潤を獲得・蓄積している。それは不当・不正であり、もしその事実（と数値）が、あからさまに周知されたならば、多数の人々の怒りと憎しみ（→糾弾）の的となって経営活動が立ち行かなくなる……と独占企業とその擁護者たちは自覚しており、そのような事態を防ぐために公表会計が合理化・正当化に奉仕させられている——このようなイメージで会計を捉えるのは、少々穿ち過ぎであろう。会計は他の経済学的諸範疇と同様に、利潤獲得手段の体系の一環をなす特殊技術的行為であり、クールに観察・解析すべきものである。

2. 馬場克三の新たな対象規定

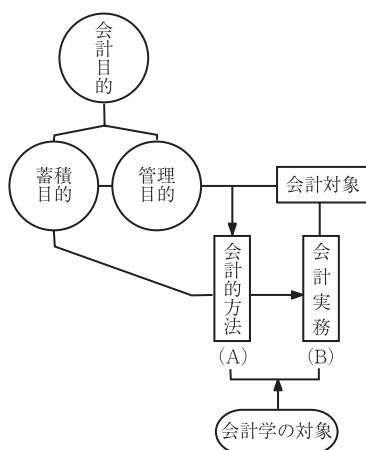
このような宮上ら公表会計制度論の立場からの批判にある程度応えるべく、馬場は会計学の対象を会計方法だけでなく会計実務を加えた形に拡大する、という姿勢を表明した。(馬場Ⅲ 187～90)

(1) 会計は何よりも先ず1つの計算技術機構であり、会計方法として定在する。それは、「その形成者としての人間とその行為の目的」とを前提とする。^{注2)} 会計目的は会計対象によって、絶対的とまではいえないとしても必然的に与えられるものであり、差当り、2つのもの〔財産＝資本管理のための計算と利潤極大化をめざす資本蓄積のための計算〕を挙げることができる。2つの会計目的は、ある所までは並行しうが、そこから先は矛盾してくる可能性がある。会計対象＝企業資本の運動は一定の構造と独自の論理を持っており、これを一定の方向に組み替えるのが会計目的の役割である。^{注3)} ある点では矛盾する2つの目的が内在するところから、現実の会計実務は、この2つの目的による組み替えの妥協の産物として現われる——という次第で、[図1] 会計の構造が描かれる。

従来の馬場会計学は(A) 会計方法のみを対象としたが、これからは(B) 会計実務をも対象とする。

とはいうものの「会計学の立て方にはさらなる2つの行き方が分かれてくる。」1つは会計方法という技術の学として、もう1つは会計現象の本質を究明する法則発見科学として。前者は普通に云う会計学、後者は強いて名づければ実証会計学とでも云えよう。「どちらの方向をとるにしても、それが真に科学的な会計学であるためには(A)と(B)とを統一的に対象として把握するものでなければならない……(が)実際には、どちらかに偏ったものとして会計学が体系づけられる傾向が強い。」

図1 会計の構造



* 馬場 1975 : 189.

(2) 以上に略記した馬場の新見解の出来栄はどうか——端的に云えば、美しくない。

1) 方法と実務（＝実践）は不可分一体、そして主従関係は明白である。方法は実践（の効能を左右するという意味で最も重要であるが）の1要因にすぎない。‘普通にいう会計学’が中心的考察事項として方法を偏重し、（粉飾などの問題を全く扱わないわけではないが）方法を実践した結果の考察を第二義に置いていたこと、それが大きな欠陥であることは夙に明らかであり、この時点での会計実務の対象追加はむしろ遅きに失するの感がある。

2) 会計方法そのものに焦点を置くと、会計目的とその対象との出会い、といった問題にこだわることになる。マルクス経済学に拠るかぎり、資本制企業における会計の目的は、価値増殖過程において数量的に把握可能な行為の記録計算→観念的総括（という実践）によって最大限の価値増殖（資本蓄積）に奉仕することであり、これまた自明であって殊更に議論する必要はない。云うところの管理目的は、そもそもが蓄積のために管理が必要なのであって蓄積目的と矛盾する筈もなく併記すべきものではない。管理目的と会計方法、蓄積目的と会計実務という仕訳は意味がない。

3) 馬場がここまで管理目的にこだわるのは何故か——記録・計算→統制・総括は、元来、正確を期すべきもので、不注意な誤認・誤断、まして意図的なそれがあってはならず、可及的最大の蓄積を求めての粉飾・捏造等は、あくまで事実の正確な認識に立って行なうべきだ、という趣旨だろうか？

さきに言及した固定資産概念の拡張にみるように、素人目にも乱脈の極みと見える程に虚偽の会計方法が罷り通っている——どこまでが真実で、どこからが虚偽なのか、正しく認識し続けようにも限度があろう。現象次元に踟躕せざるを得ない経営者・会計担当者の意識は、当面の便宜に棹してたやすく埒を越え、分割回収に適する支出はすべて固定資産だと思いこむことができよう。業界がそうした処理を許容し、やがては慣行となり、会計学者がその理論的根拠を創造し、関係諸法現がそれを追認する——管理目的の蓄積目的からの独自性は、（もし存在していたとしても）とっくに消失しているのではあるまいか。

4) 遡って、会計対象＝企業資本がもっている‘一定の構造と独自の論理’を‘一定の方向に組み替える’ところに会計目的の役割がある、という馬場の言明も不可解である。——企業資本の構造と論理を及ぶ限り認識＝反映して、より効果的な蓄積手段の創出に資すること、これが企業会計の唯一の目的であり、企業資本の構造と論理とは別の‘一定の方向’が存在する筈はない。

対象のもつ論理（≡客観的因果連関）を目的が示す一定の方向（→主観的目的手段連関）に組み替えるということは、およそ技術≡方法一般の特性である。企業資本の循環、その構

造と論理は、既に蓄積＝価値増殖目的（馬場のいう管理目的は、そこから派生する二次的な目的手段連関の1つにすぎない。）によって基本的に組み替え済みの対象であり、あとはただ、確固たる‘対象の論理’の的確な認識に立って、手段体系のより詳細な展開（条件に応じた具体化）、どの程度、どんな形態で粉飾・捏造するかという課題を含んだ記録・計算・総括（損益計上）あるのみ。^{注3）}「2つの目的による組み替えの妥協」（Ⅲ 189）というような、ややこしい思考は無用であろう。

5) (A) と (B) 両者の統一が会計学の対象だと明言したにもかかわらず、（現場の研究実情としては？……筆者）2つの行き方に分かれてゆく傾向が強いという馬場の言は、現状認識というにとどまらず、(A)・(B) 統一の実現に対する諦観とはいわずとも消極的姿勢、ひいて従来の‘方法の学’防衛の態度表明ではあるまいか。統一の大義は受け入れるが、その内容充実を急ぐ必要はない。まさに‘一国二制’を説くもので、長期安定は覚束なからう。

6) さらに根本的な問題——馬場は会計学の行き方の1つ、‘会計方法という技術の学’に対して宮上らの公表会計制度論に代表される‘実証会計学とでもいうべきもの’を‘会計現象の本質を究明する法則発見科学’だと特徴づけた。——この対比、この特徴づけは正しいか？

こうした問題を提起したくなった理由は、馬場が別の論文で以下のような対比を行っていることに気付いたからである。（馬場Ⅲ 293）「会計学は会計的方法における合則性を究明する学問であるが、これは理論会計学と実証会計学ともいうべき部分との二分分野から成り立っている。理論会計学は、資本主義社会における個別資本の運動を基本的なモデルとして出発しつつ、これに所有関係からくるところの諸条件、会計期間という計算技術的制約からくるところの諸条件、企業をとりまく利害者集団にかかわる諸条件、さらには価格の変動や貨幣価値変動などの与件の変化等々の諸条件をつぎつぎと投入した場合の会計的方法における合則性を究明する分野である。

これに対して実証会計学は資本主義社会の企業が一定の会計的方法を用いる場合、現実これをどのように変形し、また実際にどのような目的にこれを利用しているか、ということを実証し、そこに客観的な法則が支配していることを明らかにする分野である。

もちろん、この両分野はバラバラに存在するのではなく、不可分な一体として統一されていなくてはならない。」（馬場Ⅲ 293）

しかし現状は、と云えば「大部分の会計学者は既存の会計学の文献に依拠して会計学を思案するか、または会計現象のついでの不十分な知見ないしは独断から出発して会計的方法のモデルを構成している。そこから資本の恣意的な利益に奉仕するさまざまな奇怪な会計理論

が飛び出してくる……反面では、会計的方法の実際を実証的に批判していこうとする少数の学者においても、資本主義経済の基礎から出発し、その端初から組み立てられた会計的モデルを用意してかからないために、その所論が概ね現象の単なる指摘ないしは極めつけに終るという結果が生じている。」（全 293～4）

7) (A) 方法会計学 vs 実証会計学と (B) 理論会計学 vs 実証会計学——この2つの対比は軸を異にしているように思われる。(B) は普通という理論（または法則）科学と実践科学との対比と同型である。^{注4)} 理論会計学の成果を適用して実証会計学が営まれ、その成果が跳ね返って理論会計学を発展させる、という相互促進関係が想定されるものの、現状は有効な理論モデルが提供されること乏しく、実証会計学の側も真摯にモデルを求めることなく、現象に埋没し勝ちだという診断である。

(A) にいう方法会計学（その担手は概ね (B) にいう理論会計学の徒と同一と思われるのだが）は明確に技術学（≡狭義の実践科学）であり、法則発見科学（≡理論科学）としての実証会計学と対比される関係に在る。実証会計学の実体・担手は (A)・(B) で同一と思われるのに、(A) では法則科学そのもの、(B) では法則を適用した実証分析、という対極的な位置づけ・性格規定になっている。——この奇怪な事態をどう理解すればよいか？

つらつら考えるに、(B) で云う理論と実証は、実は会計技術という枠の中での、(狭義の) 方法と実務（実践とその結果の検証）の関係である。製造技術であれば方法と実務は常に不可分一体で分離しようがないが、会計はあまり資源を要しない情報処理だけの技術なので、方法が実務を離れて観念的に洗練（？）され易い。不適切な方法が実践されても資源の消耗は少なく、是正もし易い。他方、節税や秘密積立効果の著しい‘方法’が考案→（実践）され、めでたく世に受け入れられるなら、労少なく功大きい資本蓄積が得られる。だから奔放な方法の‘理論’であっても素早く淘汰されにくい、ということもあろう。

(A) で云う方法と実証も、(B) と同じく技術（学）という枠の中の話であって、実践科学 vs 法則科学の対比とは次元が異なる。その実体は (B) と同じく、方法そのものに焦点を置くか、方法を実践した結果の検証に焦点づけるか、という選択の問題なのである。くり返し言えば、情報処理のみで資源を消耗しないという会計技術の特質が‘方法’理論の観念的な独走・肥大をもたらし、方法とその実践結果の一体的研究でなく、どちらかに焦点を置く偏った研究姿勢に導くのである。

Ⅲ. 会計の主体と対象

(1) 方法と実証の統一

会計の原点に遡れば、‘方法’と‘実証’の統一の道は、自ずと見出されるのではないか。

昔々の共同体でも、生産過程の記録・計算・観念的総括は中枢的に重要な労働であった。商品生産の時代になると購買・販売過程についての同じ労働が付け加わり、資本制企業では購買・生産・販売それぞれを諸環節とする循環過程として統合され、強力・不変の中心的目的＝可及的最大の利潤獲得行為の集合となる。企業経営者が彼自身または担当職員を介して行なう記録・計算・観念的総括は、‘いわば資本の自己意識’であり、資本循環そのものといつてよい。この点を夙に岩田巖は‘事実と計算の同一性’と表現した(田中 2013:118～9)。個別資本5段階説を唱えた馬場克三も、「具体的段階での個別資本は……主体の意識的な計画的活動」だという形で‘客体と主体の同一性’を把握し、その上に立って個別資本が会計の‘論理的主体’だとする会計主体論を展開した。(全 120～1)

(2) ‘論理的主体’

‘論理的主体’という概念の初出は、1957年2月発表の「経営学および会計学における主体の問題」である。この論稿は、1954～6年にわたって闘わされた企業‘会計主体(＝企業実体)論争’に関わる発言であった。

摘記すれば——企業実体なる概念を最初に提起したのはW・ベートン(『会計理論』1922)であり、「企業は一般に実体、即ち基金を提供している当事者から別個の……それ自体独立した1つの制度である。そして企業の会計諸記録や計算諸表がその所有主、社員、出資者またはその他の関係者もしくは諸グループのものでなく、その企業実体の諸勘定および諸表であることはほぼ自明のこと」と述べている。(馬場Ⅲ.32)

この「……簡潔な表現には複雑な内容が含蓄されている」として、馬場は下記2点を指摘した。

① ‘企業実体’をひとつの自己疎外的現象とみている。「企業はもはや出資者の主観的もしくは私的な意図や恣意を原則として許さない客観的な存在……一種の‘計算的自立の体系’となる」——そのような企業会計の基礎的前提として主張している。

② ‘企業実体’のなかに会計的方法を規定する客体の論理をみている。「外面的には企業会計の単なる計算単位として現われるとしても、内面的には一定の論理を内在せしめている客観的存在」であり、「会計的方法なるものが、私的個人的な目的や要求に直接依存するのではなく、むしろ……(それらを)内在化し客観化している‘企業実体’そのものの論理に依存するものであることを指摘している」のであって、「企業実体の概念は、このような意味にお

いはじめて会計的行為の判断のよりどころ、会計主体を表わすことになる。」（全33～4）

このようにペートンは企業実体が会計主体に他ならぬ所以を（企業実体が会計主体であるという明確な表現は用いてないものの実質的には）明確に述べている。「ところが、わが国では、企業実体と会計主体の概念が割合に簡単に直結され、企業実体がなぜ会計主体の意義をもつに至るか、という辺の論理は必ずしも深く追求されなかった。」——その混迷を一言で止揚すべき野心的な表現として「論理的主体という生硬な言葉」が打出された。「会計の方法およびそれを基礎づける会計理論そのものは……豊富な個別資本の現実のなかからのみ汲みとられるのであり。その意味で個別資本の構造に内在する論理が会計の論理的主体と考えられてよい」。

もとより「論理的主体は実践的主体（たる機能資本家……筆者）の存在から遊離することの出来ないものである……それは実践的主体の活動の自己疎外としてのみ形成される」。実践主体の存在は百も承知していながら、しかもなおそれ以外に「主体」が求められた、ということは、実は（客観的に妥当する）論理的主体が求められていたということなのである。」（全45～6）

（3）こうして「資本と会計の同一性は明らか——」詳しくいえば会計は資本循環の微細な1コマ1コマすべてに密着した情報処理活動であり、1つ狂えば循環全体が立ちゆかなくなる枢要な活動、資本循環そのもの（の一部）である。

田中章義に従って少しく論述すれば、最初に投下された貨幣は購買に当てられて生産諸要素に変態することによって貨幣資本となる（資本という規定を受けとる）。生産諸要素が生産物に変態しその過程で生産諸要素の価値が消失すると共に、より大なる生産物価値を生むことで生産資本となり、生産物が販売され貨幣となることで、商品資本としての機能が果たされる。最初の貨幣Gと還帰した貨幣G'との差額＝利潤の可及的最大化を求めて、資本循環過程がくりかえされる。これを資本蓄積とよぶ。

会計は資本の変態を直接媒介する作業ではなく、記録・計算・観念的総括（わけても本源的なものは実現した価値の確認）を（価値を観念的に計算・評価する）計算貨幣の形態で行なう。それゆえ固苦しく云えば、会計の実体は貨幣の支払・受取・保管・振替・決済などの貨幣的諸操作と同じく貨幣資本の諸機能の1つに数えられる。——それ自体が資本であるからこそ、専門的特殊機能として自立した形態「会計資本」の発生も可能なのである。^{注5)}（田中1974a:27～31）

資本循環過程の記録・計算は、貨幣資本の循環G……G'として総括され、利潤量G'－G＝ΔGを確定する。利潤計算機能は共同企業の発展から生じる利潤分配問題によって発

展を促され、分配利潤額を証拠資料と共に出資者に通知する、という報告機能が付加される。ここから利潤計算結果の歪曲・粉飾の可能性が生れ、株式会社、独占企業の段階では利潤隠蔽機能の大々的な発展をみる。

当初、報告は少数の関係者だけの秘密事項であったが、株式制度の発展に伴い法規に定められた公表会計制度へと展開する。同時に利潤の粉飾・隠蔽の機能も発達するので過度の粉飾をチェックして公表数値の信頼性を保証するための制度（会計原則、会計監査など）が作られ、相俟って近代的会計制度の形成に至る。そこでは極度に乱脈なケースは別として粉飾・隠蔽一般を不公正とはせず、むしろ支持・助長する方向で機能しているようにみえる。（田中 1974b:201 ~ 2）

現代の会計は巨大な信用制度のネットワークに組みこまれ、様々の公共的規制に浸透され、また逆にそれを利用もする会計制度へと展開している。内部会計は焦点から去り、公表会計を舞台とする奔放自在な投機的擬制資本の行動が会計学の中心的な対象になってしまった。

ペイトン＝リトルトン以来の伝統的会計モデルの基本思考は、投資原価の回収を重視しキャッシュ＝現在フローによって損益を認識していた。（田中 2013:121 ~ 2）これは‘キャッシュの生成に内部から主体的にかかわっている経営者ならびにそれに寄り添った視点から投資の回収過程を観察している投資家’の立場である。対するに国際会計基準審議会 IASB に代表される基本思考は‘将来フローの予測に基づく現在価値それ自体を取引する外部の投資家’即ち、投機的擬制資本の立場に寄り添うかのように、将来フローの見積りの変動に基づく損益認識に立っている。——予想将来収入・予想割引率という二重の予想に基づいて算出された予想現在価値、これが投機的擬制資本の実体であり、‘現代の主役的さらには一般的な資本価値形態となりつつある’という。（全 127）この空恐ろしい事態に IASB つまり国際会計学界が追従し、新時代にふさわしい（？）基本思考を生み出した訳である。

記録・計算を介しての統制・観念的総括は殆どすべての人間の行為に遍在している。それが殊更に会計（方法）とよばれる膨大な思考→制度の体系をなし、多数の学者の研究対象となっているのは何故か。——中世商人資本の営みの中で生れた複式記帳という、ささやかな方法が DNA やウイルスのように遺伝・伝染して、企業だけでなく種々の組織体に拡がり、個別資本だけでなく総資本≡国民経済の記録・計算・総括の技法（＝社会会計）として経済社会の全面を覆うように至った。コロンブスの卵のように簡単でジャガイモやトウモロコシのように効能ゆたかだったことと、資本制企業というものの恐るべき活動力との相乗効果ということであろうか。一方は余りに単純・軽量、他方は余りに強大・複雑、そこに会計理論の際限なき発展と混迷の根源があるのだろう。

おわりに

いま振り返ると、中西寅雄『経営経済学』は経営技術を対象外に置くという点で、到底経営学とはよべない程に過激な経営学‘批判’であった。従って馬場論文「経営学における個別資本運動説の吟味」の主要な狙いは「技術的なものを如何にして摂取するか」に置かれた。しかし「今日、経営学に直接与えられているものは企業の活動であり、これを単なる諸技術としてではなしに、個別資本の運動として捉えてゆくところにこそ経営経済学が成り立つのであり、あらゆる雑多な企業の技術的諸活動も個別資本運動のなかに位置づけられてこそ統一を与えられたものとなる」（馬場Ⅰ：236）という立場をとる以上、会計学という技術＝方法の学に先立って、個別資本運動の一部としての会計活動の経済理論的規定が与えられる（経済理論の上に技術が乗っかる）のが筋というものであろう。この手続を省いて会計方法を対象としたが故に、殊更に方法の‘対象の論理’が詮索され強調されねばならなくなった。‘対象の論理’と対をなす‘論理的主体’も、そのような路線選択の副産物であり、本来無用の概念だったのではなかろうか——それが会計主体論争を整序・止場するのに極めて有効だった、としてもである。

方法と実践の不可分一体的考察、そこでこそ、技術学の真面目としての目的手段連関と因果関係とのダイナミックな相互規定関係の観察とそれに基づく介入・改変（→新たな目的手段連関の創出）が展開され得る。実践結果の観察・評価を二の次に置いて方法の洗練に勤しむところに、無軌道な蓄積促進的会計方法が量産されるのである。——この点において馬場はやや警戒心に欠けたのではなかろうか。

以上、会計学は経営学の一部である筈だ、という先入見から出発した故に（？）馬場に対して辛きに失する判断に至ったのかも知れない。気力も尽きたので、この辺りで一応擱筆する。なおよく考えてみたい。（2014.12.9）

注

1) 当初、経済学が Political Economy として成立したとき、実践と理論の間を媒介する知識が学問として分化しておらず、現在からいえば経済政策とよばれる学問の内容をなす知識も包含していた。……経済学の発達につれて、政策論を之より分ち科学理論のみを問題とする Economics に純化するに至った。同様の経過が経営学＋経済経済学＝広義の経営学について予想できる、というのである。

2) このように馬場が会計方法のような経営「技術を目的と手段の体系とみなすかぎり、経

営技術は個別資本の具体的現象形態（段階）としてではなく、それとは別個の外的存在」だと把握していることになる、と田中章義は指摘し、これでは「資本の具体的形態が経営技術という形態をとる場合についての客観的規定性を与えていない」と批判している。馬場のいう‘個別資本の意識性’とは、手段としての技術に対する目的に相当するものであり、経営技術を資本の形態規定に対して外的なもので意識性を媒介しなければ接近できない、とする誤った見解だ、というのである。

この判定は厳格すぎるのではなかろうか。本質次元での客観的形態規定が現象次元において、主観的な目的－手段関係として意識されたとしても、そのこと自体は差支えなく、また大いにありうることである。

3) 馬場は『基本問題』の別の箇所でも、方法が何よりもまず対象に規定される、という趣旨を、より一般的な形で表明している。簡潔に検分しておこう。

①「対象に内在する論理をまず把握してかかなければ、およそ技術的なものの構造は理解できない…… 個別資本循環説はこの意味において、対象の論理を重要視する立場をとる。」(Ⅲ 100)

②もちろん「簿記・会計における目的の重要性を無視することは許されない。しかし元来、人間が懐く目的はすでに人間の存在によって、あるいは人間が諸々の行為によって働きかけようとする対象によって規定されるから、会計的方法の前提となる目的も、会計が処理しようとする対象とは決して無縁のものではない…… その目的に照らしてどのような方法を形成するか、ということも実は、対象の論理から離れては考えられることではない。」(全 100～1)

③「…… こうした対象に働きかけようとする行為の目的自体は、実は対象のなかの多様な規定から、主体的な選択を通して形成されてきたものなのである。資本制社会の簿記会計が収入支出計算の性格をもつのも、こうした選択の結果に他ならない。方法というものは…… 対象の論理を超えては形成されうものではないが、しかし方法はむしろ対象の論理を、主体の選択した目的に合致するよう組みかえていくところに成立するものといわねばならない。」(全 101)

以上の論述を熟視すると、見過しできないいくつかの撞着・混乱が見えてくる。

①‘技術の定義は色々あるが、筆者は‘目的を実現する手段≡方法に関わる知識’という定義を採っている。‘技術的なものの構造’の中心は技術そのものであろう。そこでまず把握すべきは目的であり、対象は環境の一部が目的によって選択されたもの、目的が懷かれなければ影も形もない。従って

②「元来、人間の懐く目的はすでに……人間が諸々の行為によって働きかけようとする対象によって規定される」というのは転倒した言明である。（人間は解決可能な問題のみを提起する、という趣旨の有名な言明があるが、これは人類史を大観した場合のことで、ここで引合いに出すのは不適切である。）従って言明③「方法はむしろ対象の論理を主体の選択した目的に合致するよう組みかえていくところに成立する」が正しく、①・②は誤っている。

④ついでに。目的の優先性が確認されると、対象＝企業資本循環そのものの歴史的発展に伴う‘会計主体の性格の複雑化’という問題が浮上してくる。企業財産の所有者から、委託を受けた代理人ないし実務担当者への移行はとくに問題視するに当たらないが、「企業が組合企業の段階を経て株式会社へと発展すると、本来の会計主体である財産所有者（機能資本家）を債権者や一般株主などの利害関係者と同列にひき据えるような考え方を生じ、会計目的の複雑曖昧化をもたらすに至る。

しかしこうした「……問題に対しても、個別資本循環説の立場は常に問題をあくまで対象の論理に引き戻して理解する……即ち、利害関係者の提起する問題はすべて無制限無差別に取上げられるというものではなく、対象の論理を媒介としてのみ問題とされるものであるということである。」（全103）

‘対象の論理’の重視がここまで来ると、そのような対象を対象とよぶことに疑念が生じてくる。——云うところの対象こそ、実は真の主体ではないか？ 企業資本の循環こそ主体、その利潤獲得こそ目的であり、会計はその手段としての行為、会計主体はその担手、会計方法は担手が行使する技術にすぎないのではないか？——馬場会計学のもう1つのキーワード、‘論理的主体’が透けてみえる。

4) 法則科学と実践科学（≡技術学）との関係について、筆者は、大塚久雄の所説に依拠している。前者は後者に役立つことで生命を与えられ、後者は前者に支えられて形を整えることができる。（大塚1969:193）

5) 資本循環の第2段階＝生産過程……P……の記録・計算・総括は、少なくとも端初的には物量表示で足り、必ずしも計算貨幣の形態で行なわれる必要はない。したがって、超歴史的な生産機能に類似のものとなろう。資本の刻印は、始点のWと終点のW'との間の価値量の増大に在るが、潜在して目にみえない。価値増殖過程そのものはこの段階では記録されようがない。

参 照 文 献

- 馬場克三 1952 デプレッション概念の誤謬 (→馬場克三著作集 IV 1987)
 ——— 1970 個別資本運動説の反省 (→ 全 上 I 1989)
 ——— 1975 『会計理論の基本問題』 (→ 全 上 III 1987)
 畠中福一 1931 『勘定学説研究』 森山書店
 宮上一男 1973 経営学と私 『経済評論』 臨時増刊号
 中西寅雄 1931 『経営経済学』 日本評論社
 蜷川虎三 1931a 会計学の性質について 『経営と経済』 (京都経済学会) 6月号
 ——— 1931b (筆名・吉田京一) Economic Engineering 『経営と経済』 6月号
 ——— 1932 経営学素描 『経営と経済』 3 - 1
 岡部利良 1968 蜷川先生の会計学 『現代の経済と統計』 有斐閣
 ——— 1981 蜷川先生追悼の記 『経済論叢』 (京都大学) 127 - 4/5
 ——— 1985 《インタビュー》 岡部利良名誉教授に聞く 全上 136-3
 田中章義 1974a いわゆる個別資本説の方法について「東京経大会誌」No.86
 ——— 1974b 現代経済学と会計学 (是永純弘編) 『現代経済学の方法と思想』 所収
 ——— 2013 弁証法的会計方法論と資本概念の復権 『会計』 184-5
 吉村 康 1982 『蜷川虎三の生涯』 三省堂